

**Audience publique du 14 décembre 2011**

Recours formé par  
Monsieur ..., ... (France)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27385 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2010 par Maître Romain Lancia, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., gérant de société, demeurant à F-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2010 ayant déclaré irrecevable sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2011 par Maître Romain Lancia au nom du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Romain Lancia et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Par courrier du 30 mars 2010, Monsieur ... introduisit devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation dirigée notamment contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, émis à son égard par le bureau d'imposition Luxembourg ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes.

Par décision du 20 juillet 2010 (n° ...), le directeur déclara ladite réclamation irrecevable comme étant tardive. Cette décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 31 mars 2010 par le sieur ..., demeurant à F-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre :*

*1) l'imposition sur le revenu de l'année 2006,*

*2) le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 14 janvier 2009 et*

*notifié le même jour conformément au § 89 AO et*

*3) le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 27 janvier 2010 et notifié le même jour conformément au § 89 (AO) ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables, n'est pas incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites, et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes (cf. CE 6 févr. 1996, no 8925 du rôle);*

*que la présente décision portera sur la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2008 étant disjointes pour être vidées séparément;*

*Considérant qu'aux termes du § 89 AO, la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, le contribuable n'a pas désigné de mandataire postal ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*Que la requête, datée le 30 mars 2010 et entrée le 31 mars 2010, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 14 avril 2009 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO);*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable;*

*Qu'il s'ensuit que la requête, entrée le 31 mars 2010, est donc tardive ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit la réclamation irrecevable. (...) »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 octobre 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la prédite décision du 20 juillet 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2010. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur déclare que l'administration aurait redressé sa rémunération brute à hauteur des cotisations versées au Centre commun de la sécurité sociale, sans tenir compte de ce que ces cotisations auraient été réglées intégralement par lui-même et non pas par la société ..., dont il serait le gérant.

En droit, il fait en premier lieu valoir que, contrairement à l'affirmation du directeur suivant lequel le bulletin d'impôt visant l'exercice 2007 lui aurait été notifié en date du 14 janvier 2009, il ne se serait jamais vu notifier ledit bulletin d'imposition. Dans ce contexte, le demandeur fait valoir que dans le cadre d'une réclamation introduite en rapport avec l'imposition de l'année fiscale 2006, l'administration des Contributions directes aurait admis ne pas avoir émis de bulletin d'imposition. Il conclut dès lors qu'il appartiendrait à l'administration d'établir que le bulletin litigieux ait non seulement été émis et envoyé, mais surtout réceptionné par lui.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en soutenant plus particulièrement qu'il résulterait implicitement des explications fournies par le demandeur à l'appui de sa réclamation que celui-ci aurait reçu le bulletin d'impôt visant l'année 2007. Il reprend pour le surplus, en substance, la motivation à la base de la décision directoriale déferée.

La décision du directeur est basée sur le constat que sur le fondement du paragraphe 89 AO, la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste, tandis que le demandeur déclare ne pas avoir reçu notification du bulletin pour l'année 2007 pour en déduire que le délai de réclamation n'aurait pas commencé à courir.

Il convient de prime abord de relever que l'affirmation du demandeur qu'il n'aurait pas reçu le bulletin n'emporte pas la conviction du tribunal, dans la mesure où il se dégage implicitement mais nécessairement des termes de la lettre de réclamation du 30 mars 2010, que le bulletin visant l'année 2007 a été à la connaissance du demandeur, sinon il n'aurait pas introduit une réclamation. En effet, il résulte des termes de la réclamation que celle-ci est dirigée contre les bulletins d'impôt des années 2006 à 2008. Si le demandeur relève certes dans sa réclamation que le bureau d'imposition ne lui a pas adressé de bulletin visant l'année 2006, pour laquelle le directeur a d'ailleurs admis qu'effectivement aucun bulletin n'a été émis, cette même réserve n'a pas été formulée pour les années 2007 et 2008, de manière qu'il convient d'en déduire que les bulletins afférents ont été émis et que le demandeur en avait connaissance. Cette conclusion n'est pas éternée par la circonstance que le directeur a admis

qu'aucun bulletin n'a été émis pour l'année fiscale 2006, puisque le défaut d'émission d'un bulletin pour une année fiscale déterminée ne permet pas de présumer un défaut d'émission d'un bulletin pour une autre année fiscale.

Il demeure encore la question de savoir quand la notification du bulletin a été faite et à partir de quelle date le délai de réclamation a commencé à courir.

Tel qu'il a été relevé ci-avant, le directeur s'est fondé sur le paragraphe 89 AO, visant les contribuables ayant leur domicile à l'étranger, en retenant qu'en vertu de cette disposition, la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, le contribuable n'aurait pas désigné de mandataire postal, pour déclarer irrecevable ladite réclamation.

Il convient tout d'abord de rappeler qu'aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1<sup>er</sup>, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué.(...)* », et aux termes du paragraphe 245 AO, « *le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§ 228 AO) (...)* », tandis qu'aux termes du paragraphe 246 AO « *Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt geworden ist oder bekannt gemacht gilt. (...)* ». Il s'ensuit qu'un bulletin de l'impôt doit être contesté obligatoirement, dans l'hypothèse où le bulletin a été notifié, dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin.

La notion de notification (« *Zustellung* ») se trouve explicitée par le paragraphe 88 AO, qui dispose dans ses alinéas (1) à (3) :

« (1) *Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*

(2) *Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.*

(3) *Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist ».*

Aux termes du paragraphe 211, alinéa 3 AO: « *Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Grossherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* », et aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, pris en exécution du prédit paragraphe 211, alinéa 3 AO, « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt (...) peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste (...)* ».

Il se dégage du paragraphe 88 AO que si la « *Zustellung* » doit, au vœu de son alinéa (1), en principe être opérée en conformité avec les dispositions de la « *Zivilprozessordnung* », renvoi qui doit être compris au Luxembourg comme visant le Nouveau Code de procédure civile, il autorise en son alinéa (3) toute « *Behörde* » visée par ses dispositions à utiliser un mode simplifié de « *Zustellung* » par le biais de la notification par voie de « *eingeschriebener*

*Brief*» dans tous les cas où la « *Zustellung* » est prescrite (Jean Olinger, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes Fiscales n° 81-85, n° 87, p. 66). Si le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, précité, permet une notification par lettre simple, cette possibilité n'est prévue que pour les contribuables demeurant au Luxembourg. Il s'ensuit que les bulletins d'impôt émis à l'égard des contribuables demeurant à l'étranger, tel que c'est le cas du demandeur qui demeure en France, doivent être notifiés par lettre recommandée et dans cette hypothèse, la notification est censée être accomplie, au vœu du paragraphe 88, alinéa (3) AO, le troisième jour après la remise à la poste, sauf pour le contribuable à établir que le bulletin ne lui est pas parvenu endéans ce délai.

Quant au point de départ du délai de recours, il est certes vrai que le principe prévu au paragraphe 88, alinéa 3 AO, suivant lequel la notification d'un bulletin est censée être accomplie le troisième jour qui suit la mise à la poste de l'envoi, connaît, dans certaines hypothèses, une exception en ce qui concerne les contribuables demeurant à l'étranger. En effet, en vertu du paragraphe 89 AO invoqué par le directeur, qui dispose que « *Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Ausland, aber Inlandsvermögen oder im Inland eine Niederlassung oder Geschäftsstelle haben, oder steuer- oder sicherheitspflichtig sind, haben dem Finanzamt auf Verlangen einen Vertreter im Inland zu bestellen, der ermächtigt ist, Schriftstücke zu empfangen die für sie bestimmt sind. Unterlassen sie dies, so gilt ein Schriftstück mit der Aufgabe zur Post als zugestellt, selbst wenn es als unbestellbar zurückkommt (...)* », les contribuables demeurant à l'étranger sont obligés à désigner, sur invitation de l'administration, un mandataire dans le pays chargé de recevoir les notifications de l'administration fiscale et à défaut, la décision ayant fait l'objet de la notification est censée être notifiée avec la remise à la poste, même dans l'hypothèse où l'envoi est restitué à l'expéditeur, ladite disposition constituant ainsi une mesure de simplification au profit de l'administration. Néanmoins, la présomption prévue au prédict paragraphe 89 AO ne peut jouer, au regard de la conclusion ci-avant retenue que les notifications faites à l'égard des contribuables demeurant à l'étranger doivent en principe être faites par lettre recommandée, que dans l'hypothèse où l'administration établit que le bulletin a été remis à la poste par lettre recommandée.

Force est toutefois de constater qu'en l'espèce, si le demandeur ne met pas en cause l'applicabilité du paragraphe 89 AO sur lequel le directeur s'est fondé pour déclarer irrecevable sa réclamation, il conteste la réalité de la notification du bulletin.

Le tribunal constate encore qu'en l'espèce tant le directeur, que le délégué du gouvernement se limitent à affirmer que le bulletin litigieux aurait été remis à la poste en date du 14 janvier 2009, sans qu'un justificatif de cette remise figure au dossier et sans qu'il se dégage des explications fournies par la partie étatique ou des éléments du dossier par quelle voie cette remise aurait été faite. Or, au regard des contestations du demandeur quant à la réalité de cette expédition, et *a fortiori* quant à la date exacte de l'expédition, le tribunal est amené à retenir que la partie étatique est restée en défaut d'établir que le bulletin a été remis à la poste en date du 14 janvier 2009 et l'a été dans les formes prévues par la loi, de sorte qu'à ce stade de la procédure et au regard des éléments à sa disposition, le tribunal doit conclure que le directeur ne pouvait valablement se fonder sur la présomption du paragraphe 89 AO pour déclarer irrecevable comme tardive la réclamation introduite en l'espèce.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer fondé dans la mesure où c'est à tort que la réclamation a déclarée irrecevable.

Le directeur n'ayant pas eu l'occasion de se prononcer quant au fond, il convient de renvoyer le dossier devant lui en prosécution de cause pour voir statuer sur le mérite de ladite réclamation, étant donné que toute solution contraire aboutirait à priver le contribuable de la faculté de voir toiser ses prétentions à un niveau précontentieux, la faveur incontestable du législateur ayant été de lui réserver toute chance de trouver à tel niveau non contentieux une solution valable au problème soumis.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur du 20 juillet 2010 (n° ...), déclare la réclamation non tardive, partant recevable, et renvoie le dossier devant le directeur de l'Administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, premier juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 14 décembre 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 15.12.2011

Le Greffier du Tribunal administratif